Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-124927575-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 20 de Octubre de 2023

Referencia: Expte. Nº 37.330-A GRIMOLDI S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Horacio J. Segura, y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"GRIMOLDI S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 37.330-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso que se presenta a consideración, el servicio aduanero condenó a la firma "Grimoldi S.A." por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, inc. a) del Código Aduanero (CA). Ello, teniendo en cuenta que la mentada omitió presentar el Certificado de Origen correspondiente a la Importación N° 08033ZFE1007579U. Sobre tal imputación, la firma se presenta ante este Tribunal y explica que en primer término se corrió vista por la infracción anteriormente mencionada, procediéndose a la cancelación de la multa y los tributos adeudados. Posteriormente el servicio aduanero detectó un error en la liquidación y decidió correr una nueva vista, considerando la diferencia en el monto de los tributos y teniendo el importe abonado por la firma como pago parcial. Este último acto motivó la apelación de la resolución aduanera por considerar en primer lugar que el pago efectuado al momento de la corrida de vista inicial extinguió la obligación tributaria en los términos del art. 787, inc. a) del CA. Explica que el concepto de pago voluntario implica lisa y llanamente pagar lo que requiere la aduana en ese momento. Alega que la nueva corrida de vista, mediante la cual se disputo revocar la corrida de vista anterior, es legalmente improcedente, en virtud del principio de irrevocabilidad. Niega que haya mala fe de su parte al pagar un importe notoriamente incorrecto, invocando antecedentes en los cuales la aduana cambió progresivamente su criterio en el cobro de los tributos (siendo primero en pesos, luego en dólares y recientemente una parte en dólares y otra en pesos). Se agravia con respecto a la nueva liquidación por considerar improcedente la nueva pretensión fiscal, alegando un agravamiento de lo oportunamente reclamado que afecta el derecho de defensa y los principios de congruencia e inhibición de *reformatio in pejus*. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

II.- Por su parte, el representante del organismo fiscal menciona que en el caso concreto la norma

considera extinguida la obligación tributaria cuando se efectúa el “pago de lo debido”, siendo que aquí el importe del pago fue inferior y, por lo tanto, no se cumple con lo estipulado a los efectos de la liberación en el cumplimiento de la obligación. Explica que la apelante conoció el vicio al momento de la corrida de vista, en función de las modalidades de pago en comercio exterior, y por razones de oportunidad, mérito o conveniencia en vista de lo que surge de la declaración detallada en el cuerpo de la destinación aduanera. Indica que se estaría vulnerando el principio de igualdad respecto de quienes sí cumplieron en tiempo y forma con las obligaciones. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- La cuestión que se trae a conocimiento de este Tribunal se basa en establecer si el pago efectuado por la firma como respuesta a la primera corrida de vista notificada por el servicio aduanero la libera de la obligación tributaria que posteriormente fue modificada a través de la segunda corrida de vista, en virtud de un error en la liquidación cometido por este último.

IV.- Así las cosas, corresponde mencionar la norma a la que se hace referencia para obtener la extinción de la obligación tributaria. En este sentido, el art. 787 del CA establece, en lo que aquí interesa, lo siguiente: “En las condiciones previstas en este código, la obligación tributaria aduanera sólo se extingue por: a) el pago de lo debido”. De lo mencionado, corresponde aclarar que, conforme surge del art. 788 de la mentada norma, el pago de la obligación tributaria aduanera se efectuará de los modos y en los lugares que determinare el servicio aduanero. De una correcta interpretación de los artículos señalados, se desprende que es el servicio aduanero quien tiene legalmente definida una potestad preponderante para definir el débito fiscal que debe pagar el contribuyente. A mi juicio sería un exceso pretender que el contribuyente deba hacerse cargo de los errores o ineficiencias de la administración, cuando es este último quien se encuentra sometido a la potestad legal del fisco respecto al pago de los tributos. Considero que no corresponde a la órbita del administrado el control de las liquidaciones y demás actos emanados del servicio aduanero, siendo suficiente el acatamiento de dichos montos a los efectos de satisfacer el débito fiscal. Por los mismos fundamentos normativos resulta que, notificado el contribuyente de la corrida de vista con la liquidación tributaria y habiendo este último pagado en tiempo y forma el monto exigido, no resulta coherente oponer que este último se encontraba legalmente obligado a conocer la suma exacta a cancelar, debiendo negarse a hacerlo como concretamente lo exigía la Aduana (a través de la liquidación contenida en la corrida de vista).

En este sentido resulta dable mencionar que, conforme surge de las Actuaciones Administrativas (AA), el servicio aduanero formuló el nuevo reclamo con posterioridad a la afectación de la suma abonada por la importadora dentro del plazo que tenía para hacerlo, conforme se advierte de las LMAN N°13033LMAN018206A y 13033LMAN018208C (obrantes a fs. 35 y 36 de las AA), lo que llevó a las actoras a inferir que la obligación tributaria reclamada por la Aduana había sido cancelada.

Sobre el hilo de las ideas esbozadas, cabe poner de resalto la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del efecto liberatorio del pago, salvo dolo o culpa grave de la apelante, sentada en la causa “Armando Victorio Garibotti"[1], del 20/11/72. Allí se dispone que el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave de éste. En igual sentido, también ha dicho la Corte: “aun mediando error en la percepción de un impuesto, no podría invocarse por

el Estado para exigir un nuevo pago, ni siquiera en el supuesto de resultar de inmediata verificación por el contribuyente, por no ser función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir al Estado por el descuido o ineficacia de la percepción de la renta"[2]. Asimismo, sostuvo en la causa "Bernasconi S.A."[3]que, aunque hubiera habido error en la autoridad administrativa, ese error no puede invocarse en contra del contribuyente porque "si se admitiera como causa válida el error posible en la tasación practicada por el fisco después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente...". Finalmente cabe destacar los dichos de la Corte con relación al pago de gravámenes en concordancia con la correspondiente liquidación: "El pago de un gravamen de conformidad con la correspondiente liquidación oficial libera de su obligación al contribuyente, que incorpora así a su patrimonio un derecho adquirido amparado por el art. 17 de la Constitución Nacional; en consecuencia, el Fisco no tiene derecho para cobrarle después suma alguna por dicho concepto, aunque alegue haber incurrido en error al practicarse la liquidación que sirvió de base para la percepción del gravamen"[4].

Sobre la misma cuestión, el autor Rodolfo R. Spisso recuerda que: "la Corte Suprema desarrolló la doctrina de los efectos liberatorios de pago, que aplicó en forma reiterada, no admitiendo la reliquidación del tributo en el caso de que el contribuyente, actuando con buena fe, hubiera abonado el impuesto liquidado por la propia Administración". Por su lado, con relación a este tema, el autor Dino Jarach menciona, salvo que la administración sea inducida al error por el dolo del administrado: "rige el principio que el organismo recaudador debe cargar con sus propios errores"[5]

En el mismo orden de ideas, se halla en juego la jurisprudencia elaborada por la Corte Suprema en materia de cosa juzgada administrativa, donde en resumidas cuentas se niegan los efectos de cosa juzgada a los actos administrativos que adolecen de grosera irregularidad y que como tales no son válidos. En cambio, les reconoce fuerza de cosa juzgada a los actos que, si bien irregulares su vicio no es de gravedad grosera[6].

V.- En virtud de lo expuesto, considero que el pago realizado por la importadora resulta cancelatorio de los tributos que el servicio aduanero había liquidado, intimado y afectado y, por ello, en la causa cabe declarar extinguida la obligación tributaria emergente de la Destinación N° 08033ZFE1007579U, tal como lo hiciera la Aduana al declarar extinguida la acción penal por el pago de la multa mínima reclamada al correr vista de lo actuado (cfme los arts. 930/932 del CA).

Por todo ello, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución N° 407/16, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana La Plata en las Actuaciones N° SC33-53-2012/2.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Revocar la Resolución N° 407/16, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana La Plata en las Actuaciones N° SC33-53-2012/2.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

---

[1] [1] Fallos, 284:232

[2] [2] Fallos, 209:213; 258:208; 259:382; 264:124

[3] [3] Fallos 321:2933

[4] [4] Fallos: 209:213

[5] [5] Finanzas públicas y derecho tributario, pág. 449. Ed. Cangallo. Buenos Aires. 1989

[6] [6] Juan Francisco Linares, “Cosa juzgada administrativa en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación”, editorial Guillermo Kraft, Buenos Aires, 1946.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.19 16:33:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.10.19 18:19:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.10.20 18:46:54 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.20 18:47:06 -03:00